

Audience publique du 27 décembre 2007

Recours formé par

la **société à responsabilité limitée ...**, ...

contre

un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives émis par le **bureau d'imposition Sociétés 2**
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête déposée le 16 mars 2007 au greffe du tribunal administratif, inscrite sous le numéro 22697 du rôle, par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., ayant son siège social à ..., représentée par ses organes sociaux en fonctions, tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 émis le 30 novembre 2005 par le bureau d'imposition Sociétés 2 à l'égard de la société ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Alain STEICHEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Suivant une convention sous seing privé du 15 novembre 1999, la société anonyme ..., établie à ..., vendit à la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., préqualifiée, ci-après désignée par la « société ... », 510 parts dans la société ... au prix unitaire de 93.470 LUF, soit au prix total de 47.669.700 LUF.

A travers une autre convention sous seing privé du 4 août 2000, la société ... vendit à la société anonyme240 parts dans la société ... au prix unitaire de 116.670 LUF, soit pour le montant total de 28.000.800 LUF.

Suite à l'émission, par le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1999 et d'un projet d'imposition pour l'année 2000 à l'égard de la société ..., la société ... réclama contre ce bulletin et formula des objections contre ce projet, tout en fournissant des informations complémentaires notamment sur les différentes cessions de parts de la société ... entre différentes sociétés.

En date du 30 novembre 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 à travers lequel il fixa le revenu de la société ... à 25.804.625 LUF et imputa à la société ..., en sa qualité d'associé, une quote-part de 1.312.145 LUF dans le revenu collectif et un bénéfice de cession « immeuble commercial » de 23.451.514 LUF du chef de la cession de parts susvisée du 4 août 2000.

En date encore du 30 novembre 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2000 lui imputant entre autres sa part de $(1.312.145 + 23.451.514 =) 24.763.659$ LUF dans le bénéfice de la société

Par courrier de son mandataire du 24 février 2006, la société ... introduisit une réclamation contre les deux bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de l'impôt sur le revenu des collectivités du 30 novembre 2005 en contestant essentiellement le montant du bénéfice de cession du chef de la cession de parts du 4 août 2000 lui imputé.

Suite à une demande de « *régularisation de la procédure* » de la part de la division du contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes, la société ... fit adresser le 9 mars 2006 un nouveau courrier de réclamation dont l'objet fut limité au bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives du 30 novembre 2005.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 mars 2007, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 du 30 novembre 2005 émis à l'égard de la société ..., sa réclamation contre ce bulletin étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin d'établissement de revenus d'entreprises collectives en l'absence de décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre ce bulletin. Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la société demanderesse fait valoir qu'en raison de la transparence fiscale de la société ..., la cession de parts sociales de cette société serait qualifiée fiscalement comme une cession des actifs et passifs de l'exploitation que le cédant possède par le biais de la société civile, entraînant qu'en l'espèce, la cession partielle des parts par elle détenues reviendrait à fixer un bénéfice de cession dans son seul chef. La société

demanderesse admet que le bénéfice comptable de 5.568.000 LUF (correspondant à la différence du prix de cession de 116.670 LUF et d'acquisition de 93.470 LUF x 240 parts) devrait être ignoré et remplacé par le résultat de cession de la quote-part des actifs et passifs de la société ..., calcul qui reviendrait cependant au même résultat dans la mesure où le prix de cession aurait été fixé sur la base de la valeur de l'actif net investi. Ainsi, l'actif net de la société ... se serait élevé au 31 décembre 1998 à 93.470.000 LUF, valeur qui aurait été mise à la base de la fixation du prix d'acquisition lors de l'achat de 510 parts le 15 novembre 1999, et au 31 décembre 1999 à 116.670.000 LUF, valeur qui aurait été mise à la base du prix de cession lors de la vente de 240 parts du 4 août 2000.

Conformément à l'article 15 (1) n° 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », le bénéfice commercial comprend également le bénéfice réalisé à l'occasion de « *la cession à titre onéreux de sa participation ou d'une fraction de celle-ci par le coexploitant ou l'associé d'une des entreprises visées à l'article 14 n° 2* ».

Dans la mesure où la société demanderesse revêt la forme d'une société commerciale soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, les résultats dégagés par sa participation dans la société ... et lui imputés sont intégrés dans son bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Conformément à la théorie du faisceau des bilans (« *Bilanzbündeltheorie* »), précisée par l'article 57 LIR, disposant qu'« *à l'exclusion des dispositions visant expressément les exploitants individuels, les dispositions de la présente sous-section s'appliquent aux coexploitants d'une entreprise commerciale collective, comme si chaque coexploitant exploitait individuellement* », l'associé d'une société de personnes est fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, de manière que l'exploitation lui ainsi imputée comprend non seulement les éléments du bilan de la société transparente, mais également les éléments de l'actif ou du passif faisant partie de l'actif investi de l'associé mais servant à l'activité de la société transparente et en raison desquels un bilan fiscal complémentaire dans le chef de cet associé doit être établi dans ce cas.

Au vœu de l'article 55 (1) LIR, « *le bénéfice de cession ou de cessation visé à l'article 15 est constitué par l'excédent de la valeur actuelle du prix de cession, préalablement augmentée de la valeur estimée de réalisation des biens investis qui, à l'époque de la cession ou de la cessation, sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant, sur la somme des frais de cession ou de cessation et de la valeur de l'actif net investi à ladite époque. Cette dernière valeur est celle établie pour la détermination du bénéfice courant d'exploitation conformément aux prescriptions régissant l'évaluation en fin d'exercice* ».

Conformément à cette dernière disposition, le bénéfice de cession est constitué, en substance, par l'excédent du prix de cession sur la valeur de l'actif net investi à l'époque de la cession, cette dernière valeur étant celle fixée pour la détermination du bénéfice courant d'exploitation.

Or, dans le chef d'un associé d'une entreprise collective fiscalement transparente, l'actif net investi de l'exploitation lui imputée comprend, au vœu des dispositions combinées des articles 15 (1) n° 4 et 57 LIR, non seulement l'actif net investi propre à l'entreprise collective mais également les éléments du bilan complémentaire propre à l'associé, de manière que les éléments de l'actif et du passif de ce bilan complémentaire doivent également être pris en compte pour la fixation de la valeur de l'actif net investi visé par l'article 55 LIR.

C'est partant à juste titre que le bureau d'imposition a tenu compte du bilan complémentaire de la société demanderesse dans le cadre de la détermination du bénéfice de cession dégagé par la cession de parts du 4 août 2000. Il résulte également des éléments du dossier fiscal versé en cause que le bureau d'imposition a fondé le calcul du bénéfice de cession sur les chiffres du bilan de la société ... au 31 décembre 1999, tel que lui soumis dans le cadre des déclarations d'impôt de la société Ainsi, il a déterminé l'actif net investi de la société ... au 31 décembre 1999 et la valeur du bilan complémentaire de la société demanderesse en sa qualité d'associé et a déduit la somme totale de ces éléments du prix de cession de 28.000.800 LUF pour retenir un bénéfice de cession avant abattement de 23.691.514 LUF et de 23.451.514 LUF après déduction de l'abattement applicable.

Cette détermination du bénéfice de cession est partant conforme à l'article 55 LIR et la société demanderesse reste en défaut de justifier les raisons légales qui devraient imposer le calcul du bénéfice de cession sur base des chiffres indiqués dans la requête introductive.

Par voie de conséquence, le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit le recours en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 27 décembre 2007 par le premier juge SCHROEDER, en présence de Mme WILTZIUS, greffier de la Cour administrative, greffier assumé.

s. WILTZIUS

s. SCHROEDER